

NHỮNG BẤT CẬP VÀ PHƯƠNG HƯỚNG HOÀN THIỆN CÁC CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC TRÊN PHƯƠNG DIỆN KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG

Th.S. Đoàn Văn Hoạt¹

TÓM TẮT

Hệ thống chuẩn mục kiểm toán Nhà nước (KTNN) ban hành lần đầu vào năm 1999, qua khoảng 10 năm vận dụng vào trong công việc kiểm toán, mà chủ yếu áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính, đã bộc lộ nhiều hạn chế, nên KTNN Việt Nam đã ban hành lại hệ thống chuẩn mục kiểm toán vào năm 2010. Việc ban hành lại hệ thống chuẩn mục KTNN cho thấy có sự nỗ lực lớn trong việc bổ sung thêm những quy định cho loại hình kiểm toán hoạt động (KTHĐ), mà đã được quy định trong Luật KTNN từ năm 2005. Tuy nhiên, việc hiểu và vận dụng những quy định này vào thực tiễn của KTHĐ vẫn còn nhiều trở ngại và khó khăn. Mục đích của bài viết này nhằm chỉ ra những điểm bất cập trong hệ thống chuẩn mục kiểm toán hiện hành liên quan đến KTHĐ, nguyên nhân gây ra những hạn chế, để từ đó có những giải pháp nhằm hoàn thiện hệ thống chuẩn mục KTHĐ trong KTNN Việt Nam. Để làm cơ sở cho các đánh giá, bài viết sử dụng phương pháp phân tích tính hợp lý của các chuẩn mục Việt Nam đồng thời so sánh với chuẩn mục quốc tế và chuẩn mục của một số quốc gia trên thế giới.

Kết quả cho thấy việc lồng ghép các nội dung KTHĐ vào chung với kiểm toán báo cáo tài chính trong cùng một hệ thống chuẩn mục đã gây khó khăn trong việc trình bày các nguyên tắc hoặc quy định. Bên cạnh đó, việc sử dụng thuật ngữ mà không có định nghĩa rõ ràng hoặc không nhất quán cũng là một hạn chế lớn. Điều này gợi ý cho những đề xuất như chỉnh sửa, bổ sung các chuẩn mục hiện hành và tiến xa hơn, xác lập lại mô hình hệ thống chuẩn mục kiểm toán nhà nước Việt Nam.

Từ khóa: Kiểm toán Nhà nước, chuẩn mục kiểm toán Nhà nước, kiểm toán hoạt động, chuẩn mục kiểm toán hoạt động.

ABSTRACT

Vietnamese Government Auditing Standards originally issued in 1999, about 10 years applied to the audit, which mainly applies to audits of financial statements, have revealed many shortcomings, therefore, the new government auditing standards had promulgated in 2010 by State Audit Office of Vietnam. The promulgation of these standards showed great effort in adding provisions for the type of performance audit, which has been provided in the State Audit Law since 2005. However, understanding and applying these principles or rules into practice of performance audits still many obstacles and difficulties. The purpose of this article points out inadequacies in the system of current auditing standards related to performance audit, cause of the limitations, so that there are solutions to improve the performance auditing standards. As a basis for evaluation,

¹ Trường Đại học Kinh tế TP.HCM.

the author uses the method of logical analysis of Vietnamese standards and compared with government auditing standards of INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) and government auditing standards of some SAIs (Supreme Auditing Institutions) in the world.

The results show that the integration of contents of a performance audit into a audit the financial statements in the same system of standards has caused difficulties in the presentation of the principles or rules. In addition, the use of the terms without clear definition or inconsistency is also a significant limitation. This implies for the proposal as modified and supplemented the existing standards and further, to establish the pattern of Vietnamese Government Auditing Standards.

Keywords: Government audit, government auditing standards, performance audit, performance auditing standards.

1. ĐẶT VẤN ĐỀ

Chuẩn mực kiểm toán là quy định có tính nguyên tắc và những hướng dẫn về nghiệp vụ mà các kiểm toán viên cần phải tuân theo trong quá trình kiểm toán, đồng thời là căn cứ để đánh giá chất lượng công việc kiểm toán. Các nước phát triển trên thế giới ngày càng chú trọng và đẩy mạnh loại hình KTHĐ nhằm kiểm tra và đánh giá việc sử dụng nguồn lực công trong khu vực công và nâng cao trách nhiệm giải trình của những người có trách nhiệm về việc quản lý và sử dụng những nguồn lực này. Đối với KTNN Việt Nam, KTHĐ là một lĩnh vực rất mới mẻ, chưa được phát triển vì có những đặc thù riêng không giống như kiểm toán báo cáo tài chính. Vì vậy, để góp phần đẩy mạnh KTHĐ trong KTNN trong những năm tới, điều tiên quyết là phải có một hệ thống chuẩn mực riêng và khá hoàn chỉnh cho loại kiểm toán này, mà phần lớn các SAI trên thế giới đã làm. Tuy nhiên, vẫn còn khá nhiều quan điểm nhận thức khác nhau về phương pháp luận đối với loại kiểm toán này.

2. KHÁI QUÁT SỰ HÌNH THÀNH VÀ PHÁT TRIỂN HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KTNN VIỆT NAM

Quá trình hình thành và phát triển của Hệ thống chuẩn mực KTNN Việt Nam

song hành với quá trình hình thành và phát triển của KTNN Việt Nam.

Nhằm phục vụ cho công việc kiểm toán và có cơ sở đánh giá công việc đã làm, KTNN Việt Nam bắt đầu triển khai việc xây dựng và ban hành hệ thống chuẩn mực KTNN vào ngày 24/12/1999 theo Quyết định số 06/1999/QĐ-KTNN của Tổng KTNN, làm cơ sở cho việc ban hành các quy định trong tổ chức quản lý và thực hiện kiểm toán một cách thống nhất.

Qua khoảng hơn 10 năm vận dụng vào thực tiễn công việc kiểm toán, hệ thống chuẩn mực kiểm toán này cũng đã đóng góp đáng kể vào kết quả công việc kiểm toán, nhưng đồng thời cũng đã bộc lộ những hạn chế và chưa đáp ứng được những yêu cầu ngày càng phát triển của KTNN.

Trên tinh thần đó, ngày 15/09/2005 Ủy ban Thường vụ Quốc hội đã ban hành Nghị quyết số 917/2005/NQ-UBTVQH 11 quy định “Quy trình xây dựng và ban hành hệ thống chuẩn mực KTNN” nhằm cập nhật những vấn đề mới nhất, phù hợp hơn với thông lệ quốc tế, cũng như phù hợp với những đặc thù của hoạt động KTNN Việt Nam theo Chiến lược phát triển KTNN đến năm 2020. Và kết quả là vào ngày 09/11/2010 hệ thống chuẩn mực KTNN đã được ban hành theo Quyết định số 06/2010/QĐ-KTNN của Tổng KTNN [1].

3. NHỮNG CHUẨN MỤC KTNN CÓ CHI PHỐI ĐẾN KTHĐ

Toàn bộ hệ thống chuẩn mực kiểm toán hiện hành gồm 21 chuẩn mực được phân thành ba nhóm: Nhóm chuẩn mực chung (6 chuẩn mực); nhóm chuẩn mực thực hành (13 chuẩn mực); nhóm chuẩn mực báo cáo (2 chuẩn mực).

Một trong những điểm nổi bật trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán lần này là đã có những quy định chi phối đến loại hình KTHĐ của KTNN, một chức năng đã được xác lập trong luật KTNN Việt Nam.

Trừ một chuẩn mực kiểm toán chỉ áp dụng riêng cho kiểm toán báo cáo tài chính (Chuẩn mực số 18 “Kiểm tra và đánh giá các sự kiện phát sinh sau ngày khóa sổ kế toán, lập báo cáo tài chính”), các chuẩn mực kiểm toán còn lại về cơ bản cũng đã đáp ứng đầy đủ các giai đoạn trong quy trình KTHĐ. Hệ thống lại trong nhóm chuẩn mực thực hành và báo cáo, có thể thấy có những chuẩn mực kiểm toán áp dụng chung cho các cuộc kiểm toán (trong đó có cả KTHĐ), và có những chuẩn mực kiểm toán có những đoạn hoặc nội dung quy định riêng cho loại KTHĐ.

Trong nhóm chuẩn mực thực hành:

Các chuẩn mực kiểm toán được áp dụng chung cho các cuộc kiểm toán mà không có sự lưu ý nào cho KTHĐ gồm: Chuẩn mực số 08 “Kiểm soát chất lượng kiểm toán”, Chuẩn mực số 11 “Thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán”, Chuẩn mực số 12 “Ghi chép giấy tờ làm việc và quản lý hồ sơ kiểm toán”, Chuẩn mực số 19 “Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước khi phát hiện các dấu hiệu, hành vi gian lận, tham nhũng và các vấn đề bất thường khác trong quá trình kiểm toán”. Các chuẩn mực còn lại đều có quy định riêng cho KTHĐ.

Trong nhóm chuẩn mực báo cáo:

Chuẩn mực số 20 “Thẻ thức báo cáo kiểm toán” được áp dụng chung cho các loại kiểm toán, không có sự lưu ý riêng cho KTHĐ. Còn chuẩn mực số 21 “Kết luận và kiến nghị kiểm toán” có quy định riêng cho KTHĐ.

4. NHỮNG TỒN TẠI TRONG CÁC CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN LIÊN QUAN ĐẾN KTHĐ

Qua nghiên cứu cho thấy còn những bất cập chủ yếu trong hệ thống chuẩn mực KTNN Việt Nam **nói chung và có liên quan đến KTHĐ nói riêng như sau:**

Thứ nhất, các chuẩn mực kiểm toán hiện hành được xây dựng theo cách phối hợp giữa hệ thống chuẩn mực kiểm toán của IFAC (International Federation of Accountants) và INTOSAI, nhưng vẫn lấy IFAC làm nền tảng. Cụ thể là cách tiếp cận theo từng vấn đề cụ thể (như lập kế hoạch kiểm toán, trọng yếu, rủi ro kiểm toán...) nhưng “cây” vào đó là những quy định riêng cho loại KTHĐ. Thường cách tiếp cận này chỉ áp dụng cho loại hình kiểm toán báo cáo tài chính, vì đối tượng của kiểm toán báo cáo tài chính đã được xác định một cách rõ ràng, tiêu chuẩn đánh giá đối với báo cáo tài chính là cái sẵn có và khá ổn định (đó là các chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán hiện hành).

Với cách biên soạn chuẩn mực kiểm toán lồng ghép cho các loại kiểm toán sẽ gây khó khăn khi vận dụng cho KTHĐ. Thực tiễn đã chứng minh điều này. Trước đây, INTOSAI chỉ ban hành hệ thống chuẩn mực kiểm toán áp dụng cho KTNN (mà sau này tách ra thành ISSAI² 100, 200, 300 và 400) [2], trong đó bao gồm cho cả ba loại hình kiểm toán. Xuất phát từ đặc điểm là khó áp dụng các nguyên tắc chung đó cho loại KTHĐ của các SAI (Supreme Audit Institutions) thành viên,

²ISSAI là viết tắt của International Standards of Supreme Audit Institutions.

nên INTOSAI ban hành tiếp “Hướng dẫn thực hiện cho KTHĐ” vào năm 2004 (sau này đổi thành ISSAI 3000) [3]. Tuy nhiên, INTOSAI vẫn cảm nhận rằng những tài liệu đó vẫn chưa dễ dàng vận dụng vào thực tiễn (qua cuộc khảo sát sơ bộ (mini-survey) từ tháng 12/2007 đến tháng 1/2008), nên đã ban hành tiếp ISSAI 3100 [4] (mà lúc đầu gọi là “Các chuẩn mực KTHĐ”, sau đó lại đổi tên thành “Hướng dẫn KTHĐ – các nguyên tắc chủ yếu), và tồn tại song hành cùng với ISSAI 3000.

Thứ hai, khả năng hiểu và ứng dụng vào trong thực tiễn là điều khó khả thi, có nghĩa là trong các chuẩn mực kiểm toán vẫn còn xuất hiện đôi chỗ về tính mơ hồ của nội dung và quy định, mặc dù trong nguyên tắc xây dựng và ban hành Hệ thống chuẩn mực KTNN có nêu: “Đảm bảo đơn giản, rõ ràng, dễ hiểu, dễ áp dụng...”.

Để minh họa cho điều này, có thể xem xét và đánh giá qua từng chuẩn mực dưới đây:

Chuẩn mực kiểm toán số 07 “Lập kế hoạch kiểm toán”

Trong chuẩn mực này có quy định: “*Kiểm toán hoạt động có thể được thực hiện trong phạm vi toàn diện các hoạt động của đơn vị (kiểm toán tiếp cận theo “kết quả”) hoặc một hay vài hoạt động trọng tâm của đơn vị: một chương trình, dự án, một chủ đề kiểm toán (kiểm toán theo “vấn đề”)*”. Thật khó hiểu thế nào là tiếp cận theo “kết quả” và tiếp cận theo “vấn đề”. Hai cách tiếp cận này liệu có giống như cách tiếp cận trong KTHĐ mà các SAI trên thế giới đã và đang áp dụng phổ biến là: phương pháp tiếp cận hệ thống và phương pháp tiếp cận theo kết quả hay không.

Chuẩn mực 09 “Phân tích tình hình kinh tế - tài chính”

Trong chuẩn mực này khi quy định về phân tích tổng quát hoạt động kinh tế của

đơn vị được áp dụng cho kiểm hoạt động, chuẩn mực có nêu nội dung phân tích tổng quát (đoạn 09.3.4.1) cụ thể như sau:

“Nội dung phân tích tổng quát hoạt động kinh tế của đơn vị:

- a) *Phân tích tổng quát về tính tiết kiệm trong cung ứng các nguồn lực kinh tế cho hoạt động chủ yếu của đơn vị;*
- b) *Phân tích tổng quát tính hiệu quả trong quản lý và sử dụng các nguồn lực kinh tế đối với các hoạt động chủ yếu của đơn vị;*
- c) *Phân tích tổng quát về mức độ đạt được các mục tiêu (tính hiệu lực) trong các hoạt động chủ yếu của đơn vị.”*

Tiếp theo là quy định về trình tự thực hiện (đoạn 09.3.4.2) như sau:

“Trình tự thực hiện phân tích tổng quát hoạt động kinh tế của đơn vị:

- a) *Lựa chọn các chỉ tiêu kinh tế để đánh giá tổng quát các hoạt động chủ yếu của đơn vị phù hợp với mục tiêu, nội dung, phạm vi kiểm toán hoạt động tại đơn vị;*
- b) *Lựa chọn và vận dụng thích hợp các phương pháp, thủ tục để phân tích các chỉ tiêu kinh tế cần phân tích;*
- c) *Kết luận tổng quát ban đầu về hoạt động kinh tế của đơn vị:*
 - *Đánh giá tổng quát về tính hợp lý của các chỉ tiêu kinh tế phản ánh tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong quản lý và sử dụng các nguồn lực kinh tế trong các hoạt động chủ yếu của đơn vị;*
 - *Nhận diện được các xu hướng, những sai lệch trọng yếu, những biến động bất thường của các chỉ tiêu kinh tế phản ánh tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong quản lý, sử dụng các nguồn lực kinh tế trong các hoạt động chủ yếu của đơn vị.”*

Các câu hỏi có thể được đặt ra ở đây là:

- Chỉ tiêu kinh tế đánh giá tính tiết kiệm (được hiểu là tính kinh tế), tính hiệu quả và mức độ đạt được các mục tiêu (được hiểu là tính hiệu lực) là những chỉ tiêu cụ thể nào?
- Phương pháp được lựa chọn thích hợp để phân tích là những phương pháp cụ thể nào? Và thể nào là thích hợp?
- Thủ tục được lựa chọn để phân tích là những thủ tục cụ thể nào?
- Phương pháp và thủ tục phân tích có gì khác nhau không?

Có thể còn có những câu hỏi khác nữa về những nội dung này. Và những câu hỏi trên có thể được trả lời thỏa đáng hay không? Có sự mâu thuẫn hay tranh cãi về những nội dung trên giữa các kiểm toán viên hay không?

Hai chuẩn mực kiểm toán số 14 “Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán” và số 15 “Đánh giá rủi ro kiểm toán”.

Những quy định trong hai chuẩn mực này được biên soạn dựa theo những chuẩn mực của kiểm toán độc lập áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính. Những quy định về xác lập mức trọng yếu và đánh giá rủi ro kiểm toán trong kiểm toán báo cáo tài chính đã được nghiên cứu và kiểm chứng qua thực tiễn trong một khá dài và đã điều chỉnh ngày càng phù hợp với thực tế hơn. Tuy nhiên, hai vấn đề này có thể chưa có một nghiên cứu nào áp dụng vào trong lĩnh vực KTHĐ. Có lẽ điều này xuất phát từ suy nghĩ chủ quan của những nhà biên soạn chuẩn mực kiểm toán và chưa có được những trải nghiệm từ thực tiễn để kiểm chứng lại.

Chuẩn mực 17 “Kiểm toán số dư đầu kỳ”

Trong chuẩn mực có nêu ở đoạn 17.3.3 như sau:

“Trong một số trường hợp, Kiểm toán viên nhà nước cũng cần vận dụng

các phương pháp và trình tự thực hiện của kiểm toán số dư đầu kỳ kế toán vào việc đánh giá độ tin cậy của các số liệu về các chỉ tiêu kinh tế chuyển tiếp giữa hai niên độ. Khi đưa ra kết luận cần chú ý các trường hợp sau:

- *Các số liệu chuyển tiếp giữa hai kỳ không có sai phạm trọng yếu thì có thể sử dụng để thực hiện phân tích dữ liệu kiểm toán của kiểm toán hoạt động;*
- *Các số liệu tiềm ẩn khả năng có sai phạm trọng yếu thì cần điều chỉnh kế hoạch kiểm toán để mở rộng phạm vi kiểm toán, đánh giá độ tin cậy của số liệu đó trước khi tiến hành các phương pháp, thủ tục kiểm toán hoạt động.”*

Về vấn đề này cũng có những câu hỏi đặt ra như sau:

- Một số trường hợp kiểm toán số dư đầu kỳ, vậy đó là những trường hợp nào?
- Số dư đầu kỳ kế toán của các chỉ tiêu kinh tế là những chỉ tiêu cụ thể nào?
- Cách đánh giá độ tin cậy của số liệu đó như thế nào?

Qua phân tích trên cho thấy nếu không có tài liệu hướng dẫn thì khó có thể vận dụng những quy định trên vào thực tiễn đa dạng của loại hình KTHĐ.

Thứ ba, thiếu những quy định rất quan trọng cho một cuộc KTHĐ, gồm tiêu chuẩn đánh giá và công việc theo dõi sau kiểm toán.

Về tiêu chuẩn đánh giá trong KTHĐ, trong chuẩn mực số 07 có nêu: *“Định hướng xây dựng và lựa chọn tiêu chuẩn đánh giá của kiểm toán”* trong việc lập kế hoạch kiểm toán tổng quát và *“Tiêu chuẩn đánh giá của kiểm toán”* trong việc lập kế hoạch kiểm toán chi tiết”. Đây là vấn đề rất khó đối với KTHĐ vì đối tượng của KTHĐ rất đa dạng, nguồn lực sử dụng cho

hoạt động cũng khác nhau và tạo ra kết quả cũng khác nhau, không giống như kiểm toán báo cáo tài chính là các chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành. Việc không quy định cụ thể hơn trong việc xây dựng và lựa chọn đánh giá sẽ gây trở ngại rất lớn đối với KTHĐ, thậm chí làm cho cuộc kiểm toán có thể không thành công.

Công việc theo dõi sau kiểm toán cũng là đặc thù riêng có của KTHĐ. Công việc này nhằm đánh giá những gì mà kiểm toán viên đã phát hiện trong kiểm toán và những kiến nghị kèm theo có được đơn vị được kiểm toán có những hành động để điều chỉnh hay sửa chữa hay không. Tuy nhiên, trong các chuẩn mực lại không có những quy định để hướng dẫn kiểm toán viên thực hiện, cũng như trình tự và phương pháp phải thực hiện.

Thứ tư, một vài nội dung không phù hợp hoặc không nhất quán trong chuẩn mực kiểm toán.

Qua xem xét có thể thấy có những nội dung không phù hợp với nội dung của từng chuẩn mực như sau:

Chuẩn mực 09 “Phân tích tình hình kinh tế - tài chính”

Nội dung phân tích tổng quát báo cáo tài chính có nêu (đoạn 09.3.3.1.):

“a) Sự tuân thủ các quy định của pháp luật về kế toán, Chuẩn mực kế toán và các quy định khác có liên quan đến trình tự lập, nội dung và hình thức báo cáo tài chính;

c) Kết luận tổng quát ban đầu về báo cáo tài chính của đơn vị;

- Đánh giá về sự tuân thủ pháp luật trong việc trình bày về hình thức và nội dung của báo cáo tài chính của đơn vị;”

Theo suy nghĩ, nội dung này không thuộc về phân tích báo cáo tài chính, mà thật ra chỉ là việc kiểm tra và đánh giá sự tuân thủ pháp luật và quy định về kế toán. Có thể nội dung này nên tích hợp trong

Chuẩn mực 13 “Kiểm tra việc tuân thủ pháp luật và quy định nội bộ của đơn vị được kiểm toán” thì phù hợp hơn.

Chuẩn mực 10 “Thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán”

Ở đoạn 11.3.5. Phân tích, đánh giá bằng chứng kiểm toán, có 2 đoạn chi tiết được nêu như sau:

“11.3.5.2. Mọi phát hiện kiểm toán, kết luận kiểm toán phải căn cứ vào các bằng chứng kiểm toán đảm bảo yêu cầu đầy đủ và thích hợp.

11.3.5.3. Khi Kiểm toán viên nhà nước nhận định: các bằng chứng kiểm toán chưa đáp ứng được yêu cầu đầy đủ và thích hợp thì cần phải bổ sung các phương pháp, thủ tục hoặc mở rộng quy mô mẫu kiểm toán để thu thập thêm bằng chứng kiểm toán.”

Theo suy nghĩ, đoạn 11.3.5.2. không nên đưa vào nội dung này vì nó không phù hợp với tiêu đề của mục 11.3.5. Nội dung này nên được tích hợp vào Chuẩn mực 21 “Kết luận và kiến nghị kiểm toán” thì phù hợp hơn.

Còn đoạn 11.3.5.3. không cần phải quy định vì ở đoạn trên đã giải thích rõ về yêu cầu đầy đủ và thích hợp của bằng chứng. Điều này cũng có nghĩa là bằng chứng mà kiểm toán viên thu thập được đã thỏa mãn các mục tiêu theo nội dung kiểm toán, và nó là cơ sở cho các phát hiện, kết luận, kiến nghị kiểm toán. Đây là điều tất nhiên. Còn nếu vì những lý do nào đó mà kiểm toán viên không thu thập được bằng chứng thì đây chính là sự giới hạn về phạm vi kiểm toán. Lúc đó sẽ nêu điều này trong báo cáo kiểm toán. Lẽ ra nên quy định về trường hợp kiểm toán viên không thu thập được bằng chứng đầy đủ và thích hợp.

Chuẩn mực 16 “Chọn mẫu kiểm toán”

Ở đoạn 16.2. Phạm vi áp dụng, có nêu:

“Chuẩn mực này áp dụng trong giai đoạn Chuẩn bị kiểm toán, Thực hiện kiểm

toán và Lập, gửi báo cáo kiểm toán đối với mọi cuộc kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước; áp dụng cho chọn mẫu đơn vị được kiểm toán và chọn mẫu kiểm toán đối với từng khoản mục, nội dung kiểm toán.”

Theo suy nghĩ của bản thân, giai đoạn lập và gửi báo cáo kiểm toán là giai đoạn hoàn thành cuộc kiểm toán. Ở giai đoạn này kiểm toán viên dựa trên những bằng chứng đã thu thập có thể bằng bằng phương pháp chọn mẫu để đưa ra kết luận và kiến nghị về đối tượng kiểm toán. Vì vậy, không thể có chuyện chọn mẫu kiểm toán vẫn còn áp dụng trong giai đoạn này được.

Hơn nữa, khi trình bày về quy định chung ở mục 16.3.1., trong phần nội dung có nêu:

“Khi tiến hành kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện chọn mẫu kiểm toán. Mẫu kiểm toán phải đảm bảo đại diện cho tổng thể được kiểm toán, vì vậy Kiểm toán viên nhà nước phải lựa chọn phương pháp chọn mẫu và xác định quy mô mẫu kiểm toán thích hợp khi chọn mẫu đơn vị được kiểm toán trong lập Kế hoạch kiểm toán tổng quát và khi chọn mẫu của từng khoản mục, nội dung kiểm toán trong lập Kế hoạch kiểm toán chi tiết.”

Trong đoạn này, không thấy quy định về chọn mẫu trong giai đoạn thực hiện kiểm toán. Điều này có nghĩa là nội dung của chuẩn mực không nhất quán với phạm vi áp dụng của chuẩn mực.

Chuẩn mực 17 “Kiểm toán số dư đầu kỳ”

Trong chuẩn mực này có 2 đoạn như sau:

“17.1. Mục đích

Chuẩn mực này quy định về việc kiểm toán số dư đầu kỳ kế toán đối với kiểm toán báo cáo tài chính nhằm đánh giá độ tin cậy của các số dư đầu kỳ, làm cơ sở cho việc đánh giá sự trung thực, khách quan của các khoản mục trên báo cáo tài chính của thời kỳ kiểm toán của đơn vị.

17.2. Phạm vi áp dụng

Chuẩn mực này áp dụng đối với kiểm toán báo cáo tài chính kỳ đầu tiên hoặc đối với các đơn vị không được kiểm toán thường niên (báo cáo tài chính kỳ trước chưa được Kiểm toán Nhà nước tiến hành kiểm toán); chuẩn mực này cũng có thể vận dụng cho việc đánh giá độ tin cậy của các chỉ tiêu phi tài chính đầu kỳ trong kiểm toán hoạt động.”

Dễ dàng nhận thấy giữa mục đích và phạm vi áp dụng không nhất quán nhau vì trong đoạn mục đích không đề cập đến việc áp dụng cho KTHĐ, trong khi phạm vi áp dụng thì lại trình bày.

Hơn nữa, đoạn 17.3.1. quy định chung có nêu:

“Đối với cuộc kiểm toán báo cáo tài chính mà Kiểm toán Nhà nước chưa kiểm toán kỳ trước, Kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện các phương pháp và thủ tục kiểm toán cần thiết để đánh giá độ tin cậy của các số dư đầu kỳ kế toán, việc áp dụng hoặc thay đổi trong chính sách kế toán của đơn vị.”

Đoạn này cũng chỉ nêu việc áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính. Mà đã là quy định chung thì bắt buộc phải bao quát đầy đủ những nội dung chi tiết hơn chứa đựng trong nó.

Thứ năm, cách trình bày và diễn đạt không phù hợp trong các chuẩn mực kiểm toán.

Đối với hạn chế này có hai vấn đề chính như sau:

Từ ngữ hay thuật ngữ sử dụng không nhất quán

- Không nhất quán về từ ngữ “phương pháp kiểm toán” với “phương pháp và thủ tục kiểm toán”. Điều này được thấy trong Chuẩn mực 13 “Kiểm tra việc tuân thủ pháp luật và quy định nội bộ của đơn vị được kiểm toán”, vì trong đoạn 13.3.1. có ghi: *“Trong mỗi cuộc kiểm toán, Kiểm toán viên*

nhà nước phải lập kế hoạch, tổ chức áp dụng các phương pháp kiểm toán thích hợp...”, nhưng ở Chuẩn mực 17 “Kiểm toán số dư đầu kỳ”, trong đoạn 17.3.1. lại ghi: “...*Kiểm toán Nhà nước chưa kiểm toán kỳ trước, Kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện các phương pháp và thủ tục kiểm toán cần thiết...*”.

- Không nhất quán về từ ngữ “tiêu chí” với “tiêu chí và tiêu chuẩn”. Điều này cũng được thấy trong ba Chuẩn mực 10 “Thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán”, Chuẩn mực 14 “Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán” và Chuẩn mực 15 “Đánh giá rủi ro kiểm toán”. Chuẩn mực 10, đoạn 10.3.4.1. có ghi: “...*Kiểm toán viên nhà nước cần nghiên cứu, lựa chọn các tiêu chí để đánh giá tổng quát...*”, Chuẩn mực 14, đoạn 14.3.4.1. có ghi: “...*xây dựng tiêu chí và tiêu chuẩn của kiểm toán hoạt động đối với đơn vị được kiểm toán.*”, và Chuẩn mực 17, đoạn 15.3.4.1. có ghi: “*Trong kiểm toán hoạt động, việc xác định rủi ro kiểm toán phụ thuộc vào các tiêu chí lựa chọn để đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực của việc quản lý và sử dụng các nguồn lực kinh tế trong hoạt động được kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước cần kết hợp xác định rủi ro kiểm toán khi lựa chọn, xây dựng tiêu chí và tiêu chuẩn của kiểm toán hoạt động đối với đơn vị được kiểm toán;*”.
- Khi xem xét về tính hiệu lực của hoạt động, trong Chuẩn mực 09 “Phân tích tình hình kinh tế - tài chính” có đoạn 09.3.4.1. (c):

“Phân tích tổng quát về mức độ đạt được các mục tiêu (tính hiệu lực) trong các hoạt động chủ yếu của đơn vị.”

Thế nhưng trong Chuẩn mực 21 “Kết luận và kiến nghị kiểm toán”, trong đoạn 21.3.5.3. (a) lại ghi:

“Kết luận về tính hiệu lực trong hoạt động của đơn vị thể hiện ở mức độ thực hiện các mục tiêu hoạt động của đơn vị;”

Cách trình bày và diễn đạt cũng không nhất quán

Để minh họa cho vấn đề này, chúng ta sẽ nhận thấy ở một số chỗ trong các chuẩn mực như sau:

- Dễ dàng nhận thấy trong Chuẩn mực 13 “Kiểm tra việc tuân thủ pháp luật và quy định nội bộ của đơn vị kiểm toán”, ở đoạn 13.2. phạm vi áp dụng có ghi:

“Chuẩn mực này áp dụng cho mọi cuộc kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước, trong các giai đoạn: Lập kế hoạch kiểm toán, Thực hiện kiểm toán, Lập và gửi báo cáo kiểm toán.”

Nhưng ở những chuẩn mực khác, ví dụ như Chuẩn mực 10 “Nghiên cứu và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ”, đoạn 10.2. phạm vi áp dụng, lại được diễn đạt gọn hơn, nhưng vẫn đầy đủ ý nghĩa và nội dung của nó là:

“Chuẩn mực này được áp dụng trong các giai đoạn của cuộc kiểm toán, đối với mọi cuộc kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.”

- Trong Chuẩn mực 10 “Nghiên cứu và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ”, ở đoạn 10.3.2. Những nội dung chính trong nghiên cứu, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ, có diễn đạt như sau:

“10.3.2.1. Nghiên cứu, đánh giá về môi trường kiểm soát; hệ thống kế toán và thông tin kinh tế; các thủ tục kiểm soát đối với các hoạt động của đơn vị;

10.3.2.2. Thu thập các thông tin từ các tài liệu, từ các nhân viên quản lý và quan sát trực tiếp các hoạt động của các bộ phận trong đơn vị để đánh giá hiệu quả, hiệu lực của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị;

10.3.2.3. Phân tích, đánh giá những mặt mạnh, mặt yếu trong hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị để xác định những

bộ phận, những nội dung trọng yếu cần kiểm toán và xác định rủi ro kiểm soát.”

Thực ra ba đoạn này chỉ muốn nói rằng kiểm toán viên cần phải thu thập bằng chứng để nghiên cứu và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị (tất nhiên bao gồm các bộ phận cấu thành của kiểm soát nội bộ), qua đó đánh giá những điểm mạnh, điểm yếu trong hệ thống kiểm soát nội bộ để xác định mức độ rủi ro kiểm soát, từ đó xác định những bộ phận, những nội dung trọng yếu cần kiểm toán.

Với cách diễn đạt như trên cho thấy vừa thừa, vừa trùng lặp và thậm chí hiểu ngược (như đoạn 10.3.2.3. nếu viết như thế có nghĩa tiến hành xác định những bộ phận, những nội dung trọng yếu cần kiểm toán, rồi mới đánh giá rủi ro kiểm soát).

5. NGUYÊN NHÂN CỦA SỰ TỒN TẠI

Những tồn tại trên có thể xuất phát từ hai nguyên nhân chủ yếu sau:

Thứ nhất, sự mới mẻ của KTHĐ đối với KTNN Việt Nam. Ra đời vào năm 1994, nhưng hơn 10 năm sau KTNN mới chập chững những bước đi đầu tiên vào loại KTHĐ. Những hiểu biết về loại kiểm toán này đối với những nhà nghiên cứu và đội ngũ kiểm toán viên chỉ mới dừng lại ở mức độ lý thuyết, tính thực tiễn về loại kiểm toán này trong điều kiện của Việt Nam chưa nhiều, vì có thể chưa có sự đúc kết từ thực tiễn. Ngay cả hệ thống chuẩn mực của INTOSAI mà KTNN Việt Nam dựa vào để xây dựng Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam chưa phải là hoàn chỉnh. Điều này cũng đã được INTOSAI thừa nhận. INTOSAI cũng đã gặp những lúng túng nhất định khi xây dựng hệ thống chuẩn mực KTHĐ.

Thứ hai, vẫn còn có những quan điểm và cách tiếp cận khác nhau về loại kiểm toán này của các SAI trên thế giới. Nói cách khác những lý luận và phương pháp luận cho loại kiểm toán này chưa tạo

được tiếng nói chung trên toàn thế giới. Việc lựa chọn quan điểm nào và cách tiếp cận nào cũng đã gây ra không ít khó khăn cho những nhà biên soạn hệ thống chuẩn mực KTNN, trong đó có cả KTHĐ.

6. PHƯƠNG HƯỚNG VÀ GIẢI PHÁP CƠ BẢN ĐỂ HOÀN THIỆN HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KTHĐ

Từ những hạn chế đã phân tích trên, có thể đề xuất phương hướng và giải pháp cơ bản để hoàn thiện hệ thống chuẩn mực KTHĐ trong KTNN Việt Nam như sau:

Nên hình thành một hệ thống chuẩn mực KTHĐ riêng biệt

Đề xuất này xuất phát từ nguyên tắc căn bản là khả năng dễ hiểu, dễ vận dụng và nâng cao chất lượng của KTNN Việt Nam. Thực tiễn trên thế giới cũng cho thấy rõ điều này. Chẳng hạn như cơ quan KTNN Hoa Kỳ (Government Accountability Office – GAO), họ xây dựng hệ thống chuẩn mực KTNN, trong đó có 2 chương riêng biệt quy định về phạm vi công việc và báo cáo của KTHĐ, cụ thể Chương 6 – Các chuẩn mực phạm vi công việc cho các cuộc KTHĐ và Chương 7 – Các chuẩn mực báo cáo cho các cuộc KTHĐ [5].

Lựa chọn mô hình xây dựng hệ thống chuẩn mực kiểm toán thích hợp

Qua nghiên cứu, hiện nay KTNN trên thế giới có thể tồn tại theo một trong ba mô hình dưới đây:

- **Mô hình 1:** Chỉ ban hành các chuẩn mực kiểm toán, không có tài liệu hướng dẫn riêng cho KTHĐ. Tuy nhiên, có thể hiểu những hướng dẫn lồng vào trong chuẩn mực cũng khá chi tiết và cụ thể tất cả các vấn đề có liên quan đến KTHĐ. Tiêu biểu cho mô hình này là GAO.

- **Mô hình 2:** SAI không ban hành hệ thống chuẩn mực KTNN, gồm cả các chuẩn mực KTHĐ. Những nguyên tắc cần tuân thủ trong một cuộc kiểm toán đều dựa trên hệ thống chuẩn mực kiểm toán

áp dụng cho loại hình kiểm toán độc lập, kiểm toán khu vực tư. SAI chỉ ban hành tài liệu hướng dẫn áp dụng cho KTHĐ. Nổi bật nhất về cách làm này là của các cơ quan KTNN Canada (Office of the Auditor General of *Canada* – OAG), Anh (National Audit Office of United Kingdom)...[6]

Minh họa cho trường hợp của OAG Canada, các chuẩn mực kiểm toán được vận dụng trong KTNN là những chuẩn mực được chấp nhận phổ biến của Canada (Canadian Auditing Standards – CAsS). Tổ chức chịu trách nhiệm đối với các chuẩn mực kiểm toán áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp, các tổ chức phi lợi nhuận và chính phủ là Hội đồng chuẩn mực kiểm toán và đảm bảo Canada (The Canadian Auditing and Assurance Standards Board – AASB)[7]. Tuy nhiên để giúp cho các kiểm toán viên hoạt động³ có thể thực hiện tốt nhiệm vụ của mình, OAG đã ban hành cuốn Cẩm nang về kiểm toán theo giá trị của đồng tiền (Value – For – Money Audit Manual) vào tháng 2 năm 2000. Sau đó cuốn cẩm nang này được tái bản vào năm 2004 với tên mới là Cẩm nang về KTHĐ (Performance Audit Manual).

- **Mô hình 3:** SAI vừa ban hành hệ thống chuẩn mực KTNN, trong đó có các chuẩn mực KTHĐ và có cả tài liệu hướng dẫn áp dụng riêng cho loại hình KTHĐ. Phần lớn các SAI chọn lựa mô hình này, như cơ quan KTNN Úc (The Australian National Audit Office – ANAO), Ấn Độ, Pakistan...[8]

KTNN Việt Nam nên lựa chọn mô hình vừa có chuẩn mực kiểm toán vừa có tài liệu hướng dẫn như phần lớn các SAI trên thế giới đã làm. Nếu chọn lựa mô hình này, sau khi đã có những chuẩn mực KTHĐ, công việc tiếp theo là soạn thảo và ban hành tài liệu hướng dẫn về KTHĐ.

Còn nếu vẫn theo hệ thống chuẩn mực kiểm toán hiện hành (lồng ghép cho 3 loại kiểm toán), thì nên xây dựng một tài liệu mà trong đó trình bày các nguyên tắc chủ yếu cho KTHĐ như cách làm của INTOSAI là ban hành ISSAI 3100, sau đó vẫn phải soạn thảo và ban hành tài liệu hướng dẫn về KTHĐ.

Xác lập các nội dung cơ bản của KTHĐ

Đây là nội dung chính và cũng là vấn đề rất khó khăn khi xây dựng hệ thống chuẩn mực KTHĐ. Do hiện nay tài liệu về KTHĐ tương đối khá nhiều nhưng lại có sự khác biệt đáng kể về quan điểm và nhận thức. Những tranh luận chằng chịt xảy ra khi xác lập một nội dung nào cho KTHĐ. Do vậy, cần phải học hỏi những thông lệ tốt nhất về lĩnh vực này để tạo sự thống nhất về quan điểm và nhận thức giữa đội ngũ biên soạn chuẩn mực với các đối tượng có am hiểu về lĩnh vực này. Tránh trường hợp áp đặt về quan điểm và nhận thức.

Chú trọng đến thuật ngữ và văn phong diễn đạt các quy định và hướng dẫn

Đây cũng là vấn đề rất quan trọng khi xây dựng chuẩn mực KTHĐ. Thuật ngữ sử dụng phải phản ánh được nội hàm của vấn đề cần đề cập, văn phong diễn đạt phải rõ ràng, tránh mơ hồ mà có thể hiểu theo nhiều nghĩa khác nhau (như đã phân tích ở trên).

7. KẾT LUẬN

Để KTHĐ thực sự đóng vai trò quan trọng và ngày càng nâng cao vị thế của KTNN Việt Nam, một trong những giải pháp là phải có một hệ thống chuẩn mực KTHĐ. Nếu đã có các chuẩn mực kiểm toán, nhưng những quy định trong các chuẩn mực vẫn còn có những bất cập thì những quy định đó vẫn không đi vào thực tiễn, sức sống của những quy định đó không có, thì không thể nào có được các

³Kiểm toán viên hoạt động được hiểu là các kiểm toán viên thực hiện các cuộc kiểm toán hoạt động.

cuộc KTHĐ được gọi là thành công. Với những suy nghĩ của cá nhân người viết, đòi hỏi trước mắt là phải bổ sung và chỉnh sửa lại các quy định trong các chuẩn mực, sau đó phải nhanh chóng tiến hành xây dựng tài liệu hướng dẫn cho loại kiểm toán này.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Hệ thống chuẩn mực kiểm toán Nhà nước ban hành Quyết định số 06/2010/QĐ-KTNN của Tổng KTNN.
2. ISSAI 100 – *Basic Principles in Government Auditing*. Issued; ISSAI 200 – *General Standards in Government Auditing and Standards with ethical significance*; ISSAI 300 – *Field Standards in Government Auditing*; ISSAI 400 – *Reporting Standards in Government Auditing*. Issued by the International Organization of Supreme Audit Institutions.
3. ISSAI 3000 – *Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience*. Issued by the International Organization of Supreme Audit Institutions.
4. ISSAI 3100 – *Performance Audit Guidelines – Key Principles*. Issued by the International Organization of Supreme Audit Institutions.
5. *Government Auditing Standards, 2011 Revision*. Issued by the Comptroller General of the United States.
6. http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/admin_e_41.html, <http://www.nao.org.uk/>.
7. <http://www.frascanada.ca/canadian-auditing-standards/index.aspx>.
8. <http://www.anao.gov.au/>, <http://www.cag.gov.in/>, <http://www.agp.gov.pk/>.

(Ngày nhận bài: 10/08/2012; Ngày chấp nhận đăng: 05/10/2012).